

Є. М. Ключова, д.ю.н., професор,
завідувач кафедри господарського та транспортного права
юридичного факультету
Державний університет інфраструктури та технологій

ГЕНЕЗА ТА РОЗВИТОК ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ В УКРАЇНІ

Дана стаття містить історико-правовий аналіз становлення і розвитку законодавства про податки та збори в Україні. Автором проаналізовано хронологію прийняття нормативно-правових актів у сфері справляння податків та зборів, а також формування податкової системи з моменту проголошення незалежності України.

Досліджено ретроспективу законодавства про податки та збори в Україні, окреслено систему податкового законодавства України, визначено власні міркування щодо елементів системи законодавства про податки та збори в Україні.

У статті проаналізовано взаємозв'язок та послідовність прийняття нормативно-правових актів, якими визначались податки та збори в Україні з моменту проголошення незалежності і по сьогодні, їх значення. Визначено коло статусних нормативно-правових актів, які регламентують правовий статус системи контролюючих органів.

Автором акцентовано увагу, що в Україні нового поштовху до розвитку набуло законодавство про податки та збори у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України, який на сучасному етапі регулює відносини у сфері справляння податків та зборів, їх адміністрування, прав, обов'язків та відповідальності платників податків та контролюючих органів; визначає види правопорушень у сфері податків та зборів, види юридичної відповідальності за їх вчинення, порядок притягнення до юридичної відповідальності винних осіб.

Наголошено на тому, що Податковий кодекс України містить невичерпний перелік елементів, які складають податкове законодавство України.

Встановлено, що сучасне українське законодавство визначає широке коло органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які наділені повноваженнями у сфері справляння податків та зборів. Автором окреслено особливості законодавства про податки та збори в Україні, виокремлено перспективи розвитку законодавства про податки та збори з урахуванням останніх змін, яких воно зазнало.

Ключові слова: податок, збір, система законодавства, становлення, розвиток, податкова система, податкові платежі.

Ye. M. Kliuieva. Genesis and development of legislation on taxes and fees in Ukraine

This article contains a historical and legal analysis of the formation and development of legislation on taxes and fees in Ukraine. The author analyzed the chronology of adoption of normative legal acts in the field of tax collection and fees, as well as the formation of the tax system since the declaration of independence of Ukraine.

Retrospective of legislation on taxes and fees in Ukraine has been investigated, the system of tax legislation of Ukraine has been outlined, own considerations on the elements of the system of legislation on taxes and fees in Ukraine have been determined.

The article analyzes the relationship and sequence of adoption of normative legal acts, which determined taxes and fees in Ukraine from the moment of declaration of independence to today, their significance. The range of status regulatory legal acts regulating the legal status of the system of regulatory bodies has been determined.

The author emphasizes that in Ukraine a new impetus to development has acquired legislation on taxes and fees in connection with the adoption of the Tax Code of Ukraine, which at the present stage regulates relations in the field of tax collection and fees, their administration, rights, duties and responsibilities of taxpayers and regulatory authorities; determines the types of offenses in the field of taxes and fees, the types of legal liability for their commission, the procedure for bringing guilty persons to legal responsibility.

It is noted that the Tax Code of Ukraine contains an inexhaustible list of elements that constitute the tax legislation of Ukraine.

It has been established that modern Ukrainian legislation defines a wide range of state authorities and local self-government bodies, which are vested with powers in the field of collecting taxes and fees. The author outlines the features of the legislation on taxes and fees in Ukraine, highlighted the prospects for the development of the legislation on taxes and fees, taking into account the latest changes to which it has undergone.

Key words: tax, fee, system of legislation, formation, development, tax system, tax payments.

Постановка проблеми. Актуальність дослідження питань, пов'язаних у той чи інший спосіб з оподаткуванням, завжди залишається в колі уваги науковців, як економічних, так і юридичних наук. Це пов'язано з міжгалузевим характером, який притаманний обов'язковим платежам. З одного боку, податки і збори є обов'язковими платежами, що становлять переважну частину надходжень бюджетів різних рівнів. З іншого боку, податки та збори, як елементи податкової системи, потребують перманентного оновлення нормативно-правового регулювання. Постійні зміни законодавства про податки і збори обумовлюються як

зовнішніми, так і внутрішніми факторами – економічними, політичними, соціальними процесами, які відбуваються в державі. Вплив наслідків пандемії коронавірусу COVID-19, повномасштабної збройної агресії з боку російської федерації сприяли значним змінам, що були внесені до законодавства про податки та збори в Україні. Саме динамічність змін податкового законодавства України, тривалий час його становлення та розвитку обумовили актуальність даної публікації.

Стан опрацювання проблематики. Окремим питанням дослідження аспектів справляння податків і зборів присвячували свої наукові роботи такі науковці, як: Л.К. Воронова, Н.А. Галабурда, М.П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та інші. Проте динамічність змін, що притаманні законодавству, яким врегульовано справляння податків та зборів, потребує постійних наукових пошуків, концептуальних рішень та практичних результатів застосування. В даній науковій публікації пропонується розглянути становлення і розвиток законодавства про податки та збори в Україні, окреслити його загальну характеристику, виокремити особливості.

Метою статті є історико-правовий аналіз становлення законодавства про податки і збори, його стан та перспективи розвитку в Україні.

Виклад основного матеріалу. В незалежній Україні система законодавства про податки та збори формувалась тривалий проміжок часу. Кількість платежів, які відносились до податкових та справлялись в державі, сприяли формуванню розгалуженої класифікації податків та зборів, прийняттю загальних та спеціальних законів для їх належної регламентації. Значний період часу законодавство про податки та збори в Україні не містило кодифікованого акту, що на думку окремих дослідників, значно погіршувало якість та доступність законодавства про податки та збори.

Для окреслення загальної характеристики законодавства про податки та збори вважаємо за необхідне звернутись до ретроспективи його становлення. Одним з перших нормативно-правових актів, який було прийнято в Україні – Закон УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» [1] (наразі втратив чинність), який визначав правовий статус державних податкових інспекцій під час стягнення податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, під час здійснення контролю за правильністю обчислення та сплати зазначених платежів, за додержанням податкового законодавства. Нормативно-правове регулювання правовідносин у сфері справляння податків та зборів цим Законом здійснювалось більше 20 років.

Наступним вартим уваги підґрунтям сучасного законодавства про податки та збори, на наш погляд, був Закон України «Про систему оподаткування» [2] (втратив чинність), яким тривалий період часу визначались принципи побудови системи оподаткування в Україні, види податків та зборів, які справлялись до бюджетів та державних цільових фондів, правовий статус платників податків та зборів тощо.

Окреме значення на початку формування системи законодавства про податки та збори відводиться Закону України «Про Єдиний митний тариф» [3] (втратив чинність), яким було започатковано регламентацію порядку формування та застосування Єдиного митного тарифу України з метою обкладення митом під час ввезення на митну територію України товарів та інших предметів. Даний Закон започаткував формування справляння непрямих податків в Україні.

При справлянні майнових податків суттєву роль було відведено Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [4], яким вперше врегульовувалось справляння прибуткового податку з платників податків - фізичних осіб: громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства. В подальшому цей Декрет був замінений Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» [5], який на сьогодні втратив чинність.

Одночасно з вищезгаданим Декретом було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» [6], який згодом було замінено Законом України «Про податок на додану вартість» [7]. Справляння податку з прибутку платників податків - юридичних осіб унормовувалось Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [8].

З прийняттям у 1996 році Конституції України набуває основоположного значення Основний Закон України, оскільки всі інші нормативні акти мають не суперечити Конституції України [9]. Конституція України закріпила такі ключові аспекти:

- 1) зобов'язання кожного сплачувати податки і збори (стаття 67);
- 2) заборонну норму щодо недопущення проведення референдуму щодо законопроектів з питань податків та бюджету (стаття 74);
- 3) визначення системи оподаткування, податків та зборів виключно законами України (стаття 92);
- 4) повноваження територіальних громад села, селища, міста щодо встановлення місцевих податків і зборів (стаття 143).

У 2000 році було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [10] (наразі втратив чинність), який був спеціальним законом з питань оподаткування та встановлював не тільки порядок погашення зобов'язань юридичних та фізичних осіб щодо податків і зборів перед бюджетами та державними цільовими фондами, а і погашення збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. З огляду на наведений вище перелік нормативно-правового забезпечення податків та зборів доречно згадати і Бюджетний кодекс України, першу редакцію якого було прийнято у 2001 році,

подальшу – у 2010 році [11], відповідно до якого нині здійснюється зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів.

Нової віхи розвитку законодавство у сфері податків та зборів набуває з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України (далі - ПКУ) [12], яким на сьогодні регулюються відносини у сфері справляння податків та зборів, їх адміністрування, прав, обов'язків та відповідальності як платників податків, так і контролюючих органів; закріплюються види правопорушень у сфері податків та зборів, види юридичної відповідальності за їх вчинення.

Наразі ПКУ містить окрему норму, якою визначено склад податкового законодавства України. Відповідно до статті 3 ПКУ податкове законодавство України складає система нормативно-правових актів, а саме: Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України [13], яким регулюються відносини, що пов'язані із справлянням митних платежів, закони з питань митної справи, чинні міжнародні договори, якими регулюються питання оподаткування і які ратифіковані в порядку, визначеному законом. Також до законодавства про податки та збори законодавець відносить рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, рішення органів місцевого самоврядування щодо питань про місцеві податки та збори.

В той же час статтею 4 ПКУ визначено основні засади податкового законодавства України, до яких належать: загальність оподаткування; рівність всіх платників податків та зборів перед законом, яка визначається відсутністю будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання відповідальності в разі вчинення податкового правопорушення; презумпція правомірності рішень платника податків у випадку неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати податків та зборів; єдиний підхід до встановлення податків і зборів. На наш погляд, окремі із зазначених у статті 4 ПКУ засад носять декларативний характер, оскільки періодично відбувається їх недотримання та нехтування. Так, принцип стабільності податкового законодавства неодноразово було не дотримано при внесенні змін до діючого податкового законодавства України.

Детально аналізуючи зміст статті 3 ПКУ, є підстави дійти висновку, що зазначеною статтею окреслено неповний перелік нормативно-правових актів, які складають систему податкового законодавства України, оскільки не включає підзаконні нормативно-правові акти. Серед найбільш вагомих слід зазначити Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [14], якою унормовано правовий статус:

1) Державної податкової служби України як центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, включаючи державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

2) Державної митної служби України як центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику та державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи.

В контексті наведеного вище, варто зазначити і Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» [15], яким врегульовано правовий статус центральних органів виконавчої влади, що наділені повноваженнями у сфері податкових правовідносин як їх безпосередні суб'єкти. Також серед актів, що визначаються правовий статус органів державної влади, доречно згадати Положення про Міністерство фінансів України [16], згідно з пунктом 1 якого «Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, який забезпечує формування державної фінансової та бюджетної політики, державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, єдиної державної податкової і митної політики, державної політики щодо адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у сфері боротьби з правопорушеннями в процесі застосування податкового і митного законодавства».

У 2010 році було прийнято Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [17], який в окремих наукових джерелах відносять до законодавства про податки та збори через обов'язковість сплати такого платежу. Проте, на наш погляд, зазначений Закон України не можна віднести до законодавства про податки та збори, оскільки відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 цього Закону єдиний внесок визначається як консолідований страховий внесок, що суттєво відмежує його від елементів податкової системи України – загальнодержавних і місцевих податків та зборів.

Крім вищезгаданих нормативно-правових актів, які складаються систему законодавства про податки та збори, необхідно також зазначити Кодекс України про адміністративні правопорушення [18] (далі - КУпАП), яким унормовано порядок та суб'єктів притягнення до адміністративної відповідальності за порушення законодавства про податки та збори. Серед адміністративних порушень у сфері податків та зборів КУпАП визначає такі:

1) порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (стаття 164¹ КУпАП),

2) порушення законодавства з фінансових питань (стаття 164² КУпАП),

3) зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка (стаття 164⁵ КУпАП),

4) порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (стаття 165¹ КУпАП),

5) перешкоджання уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188²³ КУпАП).

Значних змін законодавство про податки та збори зазнало з моменту введення воєнного стану в Україні згідно Указу Президента «Про введення воєнного стану в Україні» [19] у зв'язку з військовою агресією російської федерації. Так, внесені зміни зокрема до ПКУ стосувались адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану [20], особливостей оподаткування у період дії воєнного стану [21], підтримки діяльності з охорони людського життя на морі відповідно до міжнародних договорів України [22].

Особливе місце в системі законодавства про податки та збори відводиться міжнародним договорам, які відповідно до статті 9 Конституції України є частиною національного законодавства України за умови їх належної ратифікації.

Підсумовуючи вищевикладене, можна дійти наступних висновків. Система законодавства про податки та збори має суттєвий темпоральний проміжок часу становлення, розвитку та функціонування. На сучасному етапі законодавство про податки та збори відзначається динамічністю змін, наслідком яких є значна наявність бланкетних норм. Велика кількість відсильних норм навіть в межах одного нормативно-правового акту зменшує доступність законодавства про податки та збори пересічному платнику податків чи зборів, що зазвичай є передумовою вчинення адміністративних правопорушень у сфері податків та зборів.

Список використаних джерел:

1. Про державну податкову службу в Українській РСР : Закон УРСР від 04.12.1990 р. № 509-ХІІІ (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12/ed19901204#Text>
2. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
3. Про Єдиний митний тариф : Закон України від 05.02.1992 р. № 2097-ХІІ (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2097-12#Text>
4. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13-92 (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>
5. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-ІV (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#Text>
6. Про податок на добавлену вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14-92 (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>
7. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>
8. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80#Text>
9. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
10. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>
11. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
12. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
13. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
14. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>
15. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>
16. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>
17. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
18. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

19. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>

20. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20?find=1&text=2+%25#Text>

21. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text>

22. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки діяльності з охорони людського життя на морі відповідно до міжнародних договорів України : Закон України від 10.08.2023 р. № 3325-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3325-20#Text>